

イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題

—— 「ケータリング」の意義に関する議論を中心に ——

片 山 直 子

はじめに

イギリスの付加価値税制¹⁾においては複数税率が採用されており、標準税率（20%）、軽減税率（5%）およびゼロ（0%）税率がある。同国においては、人が消費する食料品²⁾については、概ねゼロ税率が適用されているが、例外³⁾もあり、「ケータリングの過程（in the course of catering）」⁴⁾において供給された食料品には標準税率が適用される⁵⁾。ケータリングについては、役務（services）の提供が重要な要素となる、というのが、その理由である⁶⁾。

本稿の目的は、イギリスの付加価値税制におけるゼロ税率の適用に関して、「ケータリング」の意義を検討することにある。食料品とケータリングの供給の区別をどのように考えるかは、付加価値税制において複数税率を採用し、逆進性の緩和のために、食料品等の供給について、軽減税率またはゼロ税率を適用する際に生じうる重要論点の一つである。

実際には、単なる食料品の供給とケータリングの過程における食料品の供給を、明確に区別

- 1) イギリス付加価値税法の仕組みについては、高正臣「実務家論攷 イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 巻 15 号（2001 年）166-178 頁、税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法（第 2 版）』（中央経済社、2008 年）149-155 頁、等を参照。
- 2) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food General items Item No. 1. Notes（1）は、食料品には飲料が含まれると規定する。
- 3) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food Excepted items. アルコール、菓子、ポテトチップス、香辛スナック、ケータリングの過程において供給された食料品（熱いテイクアウェイを含む）、アイスクリーム、ソフトドリンク、ミネラルウォーターには標準税率が適用される。<http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/goods-services.htm>.
- 4) 谷野陽氏の訳を参考にさせていただき、（例えば、谷野陽〔訳〕「付加価値税法第 8 章第 30 節ゼロ税率（イギリスの付加価値税と食料品関連産業）」のびゆく農業 942 号（2003 年）8 頁において、谷野氏は、「ケータリング（catering）の過程で」とされている。）、本稿では、原文の in the course of catering を「ケータリングの過程において」としている。イギリスの付加価値税制における食料品の取扱いについては、谷野陽「解題（イギリスの付加価値税と食料品関連産業）」のびゆく農業 942 号（2003 年）2-7 頁、谷野陽〔訳〕「付加価値税法第 8 章第 30 節 ゼロ税率（イギリスの付加価値税と食料品関連産業）」のびゆく農業 942 号（2003 年）8-10 頁、谷野陽〔訳〕「食品の付加価値税に関する告示（イギリスの付加価値税と食料品関連産業）」のびゆく農業 942 号（2003 年）11-46 頁、谷野陽〔訳〕「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示（イギリスの付加価値税と食料品関連産業）」のびゆく農業 942 号（2003 年）47-58 頁が大変参考になる。本稿における用語の訳語の多くは、これらの谷野氏の訳出を参考にさせていただいた。
- 5) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food（a）.
- 6) See HMRC, *Reference: Notice 709/1*（November 2011）[hereinafter cited as “Notice”] at para. 2.1.

することは困難な場合が少なくない。イギリスにおいては、類似する食料品の供給であっても、ケータリングの過程におけるものと認定されれば、ゼロ税率は適用されず、標準税率が適用されるという不均衡が生じている。例えば、フライドチキン、フィッシュ・アンド・チップス、または熱いパイを販売する小規模の販売業者は、付加価値税を標準税率で負担しているのに対して、大手のスーパーマーケットや製パンチェーンは、類似の商品を販売しても、ゼロ税率を適用されてきた。このことが、市場における公平な競争を阻害しているとして、流通や外食産業関係者を中心に、制度改革の必要性が主張されてきた。

この不均衡を解消すべく、イギリスのオズボーン財務大臣（Chancellor of Exchequer）は、2012年度予算において、「法の抜け穴」を塞ぐために、付加価値税制における食料品の取扱いの一部を変更する、と発表した。具体的には、改正案において、従来ゼロ税率が課されてきた食料品の供給の一部がケータリングに該当するとして、標準税率を課すとしたのである。

この改正案に対しては、製パン業界の関係者や市民が、首相官邸前でデモを行うなど、批判が強まった。とりわけ、イングランドのコーンウォール地方の名物で地元労働者の弁当として親しまれている熱いコーニッシュ・パステイ（Cornish pasty）⁷⁾に標準税率で課税する、との改正案に対しては、キャメロン首相やオズボーン財務大臣は上流家庭の出身であり、庶民感覚からかけ離れている、コーンウォール地方における雇用の大量喪失につながる、などの批判が噴出し、連日、報道でも取り上げられた⁸⁾。この2012年度予算が「パイ税」、または「パステイ税」などと呼ばれるゆえんである。結局、イギリス政府は、これら産業界や消費者の主張を容れて、当初提案した改正案の修正を余儀なくされた。

このように、イギリスにおいては、2012年度予算の発表を受けて、複数税率を採用する付加価値税制において、各物品の供給や役務の提供に、いずれの税率を課すのかについての判断基準の不明確さの問題が再び注目を集めている。

本稿では、イギリスの付加価値税制におけるケータリングの意義について、とりわけケータリングに含まれるとされる「熱い食料品」の供給と、食料品が供給される「その場所（premises）⁹⁾」

7) コーニッシュ・パステイとは、「みじん切りにしたタマネギとパセリとさいの目に切ったジャガイモに牛肉のこま切れを混ぜ合わせ、さらにストック（stock: ビーフあるいはチキンの煮出し汁）と調味料を加えたものをパイ皮（pasty）で包んでオーブンで焼いた料理」である。「元来はイングランド西南部のコーンウォール州（Cornwall）のスズ鉱の鉱夫や農夫たちの携帯食」である。三谷康之著『イギリス紅茶事典－文学にみる食文化』（日外アソシエーツ、2002年）200頁。

8) キャメロン首相が庶民に共感していることを示すため、自身はパステイが好物であり、最近ではリーズ（Leeds）駅で買って食べたばかりだ、とのコメントをしたが、実際にはリーズ駅のパステイを売る店が閉店となっていたため、首相が本当にパステイを購入したのかを巡って騒動となった。混乱を収めるため、官邸は、リーズというのは首相の記憶違いで、リバプール（Liverpool）でパステイを買ったと述べた。2012年予算が多く批判を集めたことを示すエピソードの一つである。

<http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/how-the-humble-cornish-pasty-became-a-political-hot-potato-7595080.html>.

の問題を中心に検討する。

以下ではまず、イギリスの付加価値税制における複数税率の概要について述べた上で、従来から同国の課税庁である歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs. 以下 HMRC とする）がケータリングとテイクアウェイとを、どのように区別してきたかについて述べる。次に、イギリスにおけるケータリングに関する裁判所の先例（コンパス事件についての控訴院判決）について検討する。続いて、当初の改正案が修正されるまでの経過について概観した上で、改正案について HMRC が実施した諮問手続について検討する。

我が国においても、消費税率の引上げに伴い、逆進性を緩和するために、食料品に対しては、欧州諸国でも採用されている軽減税率の導入を主張する向きもある。その是非はともかく、イギリスの付加価値税制におけるケータリングの意義をめぐる最近の議論を、改正案の諮問手続の検討をとおして考察することは、消費税制において複数税率を採用する場合に生じうる諸課題¹⁰⁾をより具体的に再検討する上で、有益であろう。

I イギリスの付加価値税制における複数税率の概要

現在、イギリスの付加価値税制の税率としては、標準税率（the standard rate）の20%¹¹⁾、軽減税率（the reduced rate）の5%¹²⁾およびゼロ税率（the zero-rate）¹³⁾の3つがある。上記の標準税率は、2011年1月4日付けで17.5%から20%にまで引き上げられている¹⁴⁾。この他に、非課税となるもの、事業外の取引など不課税となるものがある。

原則として、イギリス国内における物品（goods）または役務（services）の供給に標準税率が適用される。軽減税率は、例えば家庭用灯油（heating oil）や、車に設置するチャイルド・シートなどに適用される。一定の状況においてのみ軽減税率が適用されることもある¹⁵⁾。ゼロ税率とは、付加価値税の課税対象であるが、税率は0%ということである¹⁶⁾。ゼロ税率が適用さ

✓ 9) 谷野氏の訳を参考にさせていただき、（例えば、谷野・前掲注（4）「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」48頁）、本稿をとおして、原文の premises を「その場所」と訳している。

10) 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海法学第44号（2010年）102-84頁において、西山教授は「税率振り分け」、「本体と付属装備の税率」、「物品供給に伴うサービスの税率」をはじめとする諸問題について詳細な分析をされており、大変参考になる。その他、西山由美「『良い租税』としての消費税の条件—EU付加価値税30年の検証を踏まえて—」租税研究733号（2010年）155-168頁、西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として—」租税研究719号（2009年）16-27頁、西山由美「消費税の中長期的論点—EU付加価値税からの示唆—」東海法学第39号（2007年）107-118頁、等も大変参考になる。

11) VATA 1994, s2 (1) .

12) VATA 1994, s29A (1) .

13) VATA 1994, s30 (1) .

14) 今回の標準税率の引上げは、F(No2)A2010, s3(1)による。この税率変更は標準税率に関するもののみである。

<http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/rate-increase.htm>.

15) *ibid.*

れる物品または役務の提供については、付表 (Schedule) 8 により規定される。同付表のグループ 1 が、ゼロ税率が適用される食料品の供給について規定している¹⁷⁾。

人間が消費するための食料品と飲料には、通常ゼロ税率が適用されるが、アルコール飲料、菓子、ポテトチップス、香辛スナック、ケータリングの過程で供給された食品（熱いテイクアウェイ、アイスクリーム、ソフトドリンク、ミネラルウォーターを含む）など、多くの食料品について標準税率が課されている。一定の食料品と飲料がゼロ税率とされているため、人間により消費される食料品を作るための動物と動物の飼料、植物と種のなかには、ゼロ税率とされているものがある¹⁸⁾。

上述のように、人間が消費するための食料品の供給であっても、それがケータリングの過程においてなされた場合には、標準税率が適用される。以下では、HMRC がケータリングとテイクアウェイ食料品をどのようにとりあつかっているのかについて、検討する。

II HMRC のケータリングとテイクアウェイ食料品の取扱い

HMRC は、ケータリングとテイクアウェイの取扱いに関して通知を出している¹⁹⁾。ケータリングの過程において供給されたものには、標準税率が適用されるが、この通知の趣旨は、ある供給がケータリングに該当するか否かの判断を支援しようとするものである²⁰⁾。この通知は、消費のために食料品を用意し、供給する者に向けられている²¹⁾。

✓ 16) 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック 27 か国の VAT 税制と実務問題』（中央経済社、2009 年）170 頁によると、2006 年 11 月 26 日付付加価値税の共通制度についての指令（Council Directive 2006/112/EC）第 110 条において、「各加盟国が 1991 年 1 月 1 日現在、前段階税の控除を認める非課税または第 99 条に定められた最低税率（5%）以下の軽減税率を認めていた場合には、それらの非課税を引き続き認めること、またはそれらの軽減税率を引き続き適用することを認めて」いる。「これは税率に係る経過規定であり、ここでの前段階税の控除をも認める非課税措置を一般的にゼロ税率と呼んで」いる。また、税理士法人トーマツ・前掲書（注 1）153 頁によると、ゼロ%税率が適用される取引の場合、「その販売等に対して VAT を課す必要はないが、販売の対象となる物品の購入費用に課された VAT は還付請求（控除）することができる。」

17) 「1994 年付加価値税法付表 8 グループ 1 - 食料品」については、谷野・前掲注（4）「付加価値税法第 8 章 第 30 節ゼロ税率」が大変参考になる。

18) Value Added Tax Act 1994 1994c.23 Schedule 8 Part II Group 1 Food General items.
<http://www.hmrc.gov.uk/vat/forms-rates/rates/goods-services.htm>.

19) See Notice. 旧版については、HM Customs & Excise, Notice 709/2, *Catering and take-away food*（2001 年 8 月までの改訂を含むもの）の谷野・前掲注（4）「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」が大変参考になる。現行版は旧版から大幅に変わるものではない。

20) See Notice at para. 1.1.

21) *Id.* at para. 1.2.

1 ケータリング

(1) ケータリングの通常の意味

ケータリングの通常の意味には、用意された食料品と飲料の供給が含まれる。サービスの重要な要素を含む供給という特徴がある²²⁾。

ケータリングの過程における供給として、わかりやすい例としては、レストラン、カフェ、食堂、類似の施設における供給（冷たいテイクアウェイ食料品の供給を除く）、イベントや催し物のために、第三者が行うケータリングの供給（例えば、結婚披露宴、パーティ、会議）、顧客の自宅において、例えば、ディナー・パーティなどのために料理を供給する、調理済みで食べられる状態になっている食料品または食事（食器、ナイフとフォークの有無を問わない）の配達が挙げられる²³⁾。

ケータリングの過程における供給にあたらぬものの例としては、冷たいテイクアウェイ食料品の小売での供給、食料品の小売での供給、顧客がさらに相当の準備をしなければならない食料品の供給、などが挙げられる²⁴⁾。

(2) ケータリングの契約

ケータリングの契約の一部としての食料品や飲料が供給される場合には、標準税率が適用される。しかし、食料品の小売業者に対し、供給を行うその場所（premises）を使用する権利を付与するにすぎない契約の場合は、ただちにケータリングの過程における供給であると判断されるわけではない。このような場合、行われたすべての活動について考慮することが重要である²⁵⁾。

(3) 「顧客による準備作業」²⁶⁾が必要な食料品

消費するために、顧客自身が準備（prepare）しなければならない食料品を供給する場合は、ケータリングの過程における供給とはいえない。このことは、食料品を配達する場合や顧客が回収する場合にもあてはまる。「準備作業」には、冷凍食品の解凍、食料品の調理、調理済み食品を再び温めること、皿に食料品を盛り付けることが含まれる²⁷⁾。

(4) 配達されたサンドイッチおよび食料品

サンドイッチまたはその他の食料品と飲料を販売するために建物に持ち帰っても、そうすることについて何らの契約または合意も締結していない場合は、ケータリングの過程における供

22) *Id.* at para. 2.1.

23) *ibid.*

24) *ibid.*

25) *Id.* at para. 2.2.

26) 谷野氏の訳を参考にさせていただいた。谷野・前掲注（4）「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」49頁。

27) *See Notice* at 2.2.1. この点は、旧版からは変わっていない。谷野・前掲（4）「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」49頁を参照。

給とはいえない。しかし、例えばイベントのためにケータリングをするといった契約に基づいて食料品を供給する場合、ケータリングの過程における供給に該当し、すべての供給について標準税率が適用される²⁸⁾。

(5) ケータリングのアウトレットから販売された食料品

食料品店またはスーパーマーケットが販売するのと同じ形態で、明らかにその場所での消費に向けられたのではない場合は、ケータリングの過程におけるものであると取り扱う必要はない。明らかにその場での消費に向けられたものではないものの例としては、紅茶の葉が入った袋、包装されたコーヒーの顆粒、パウダー、豆、砂糖、ひと塊のパン、箱単位の工場で密封された牛乳等が挙げられる²⁹⁾。

(6) 弁当

例えば、競馬大会などのイベントまたは催しに付随するものとして弁当を提供する場合、それはケータリングの過程において供給されたものであり、標準税率が適用される。ホテルまたは類似の施設を運営し、宿泊と食事（弁当を含む）代をすべて含んだ価格で供給する場合、全体の供給を標準税率とすべきである。しかし、宿泊料金とは別料金で弁当を提供する場合、その弁当がその場所から離れたところで消費される場合は、ゼロ税率を適用する（常に標準税率が課される食料品を除く）³⁰⁾。

2 「その場所 (Premises)」³¹⁾

(1) 「その場所」の概念の重要性

供給されたその場所における消費のために食料品や飲料を供給する場合は、標準税率が課される。熱いテイクアウェイ食料品（販売されたその場所から離れたところで消費される熱い食料品）を供給した場合も、標準税率を課さなければならない³²⁾。

(2) 「その場所」の意味

付加価値税法（VAT Act）の付表8グループ1について、「その場所」とは、小売業者が使用しているその場所、または、顧客が購入した食料品を消費するために特別に設けられたその場所をいう。「その場所」の例としては、次のものが挙げられる。

・レストラン（類似のカフェ、食堂タイプの事業）。レストランのエリア全域に加えて、道路、コンコース、隣接する類似のエリアに置かれた椅子やテーブル。

28) See Notice at para. 2.2.2.

29) Id. at para. 2.2.3.

30) Id. at para. 2.2.4.

31) 「その場所」に関しては、旧版においても、「一般の人の立ち入りが制限されていない場所とそうでない場所との間」での「区別」について詳細な説明がある。谷野・前掲（4）「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」48-49頁を参照されたい。

32) See Notice at para. 3.1.

- ・ショッピングセンター内の小売アウトレット。アウトレットおよびアウトレットに属する指定されたエリアにおける椅子とテーブル。
- ・大通りの小売アウトレット。アウトレットおよび施設の外で、顧客が使用するために設置された椅子とテーブルの置かれているエリアをも含む。
- ・フードコートのあるショッピングセンターにおける小売業者。その場所とは、まず、小売アウトレットとなる。さらに、小売業者が、フードコート内の椅子とテーブルを維持、提供、清掃している場合も含まれる。さらに、購入した食料品を顧客が消費するためのエリア内に、これらの設備が明らかに存在する場合も、含まれる。
- ・スーパーマーケット。店内の座席と、顧客が使用するための店外の椅子とテーブルが置かれているエリアが含まれる。
- ・スポーツスタジアム、アミューズメント・パーク、展覧会、美術館、その他類似の有料施設における売店。その場所には、売店および顧客が利用するために売店に隣接して設置された設備を含む。
- ・オフィスビル内の小売アウトレット。その場所とは、アウトレットおよび消費のためにアウトレット周辺に設けられた座席区域またはダイニングルームをいう。

「その場所」には、小売アウトレットに隣接していなくても、小売業者の顧客が利用するために、アウトレット周辺に設置された椅子とテーブルが置かれたエリアも含まれる。ケータリング業者または小売業者が責任を負わない、一般的な利用のための椅子とテーブルが置かれたエリアは含まれない³³⁾。

(3) 証拠と配分

その場所から、テイクアウェイ用の冷たい食料品を販売しているが、その場所で食料品を消費できるように設備を置いている場合は、冷たい食料品の販売を、その場所で消費されたもの（標準税率が適用される）と、テイクアウェイのもの（ゼロ税率が適用される）とに配分しなければならない。販売の時点で、詳細を明らかにすることができない場合、公平で合理的な配分を根拠づける十分な証拠を残しておかなければならない³⁴⁾。

3 熱いテイクアウェイ食料品

(1) テイクアウェイ食料品に適用される税率

熱いまま供給するために熱せられた熱いテイクアウェイ食料品は、常に標準税率が適用される。冷たいテイクアウェイ食料品にはゼロ税率が適用される。但し、常に標準税率が適用される食料品（例えば、ポテトチップス、菓子、飲料、ボトル入りミネラルウォーター）は除く。熱い飲料には標準税率が適用される³⁵⁾。

33) *Id.* at para. 3.2.

34) *Id.* at para. 3.3.

(2) テイクアウェイ食料品の意味

テイクアウェイ食料品とは、その場所から離れたところでの消費のために販売されるものをいう³⁶⁾。

(3) 「熱い」の意味

このコンテキストにおける「熱い」とは、周囲の気温以上のことをいう³⁷⁾。

(4) 新たに調理された (freshly cooked)³⁸⁾ 食料品

新たに調理された食料品を、熱いうちに消費してもらうために販売する場合、標準税率が適用される。新たに調理された食料品のなかには、冷めていく過程にあるが、まだ熱かったり、温かいものもある。適用される税率は、食料品をどのように用意し、販売するかによる³⁹⁾。

Ⅲ コンパス社事件に関する控訴院判決の分析

上記の HMRC のケータリングとテイクアウェイ食料品の取扱いの多くは、この分野における争訟⁴⁰⁾に関する裁決や判決等を受けて、蓄積されてきたものである。イギリスにおいて、ケータリングに関する先例はいくつかあるが、以下では、最も重要な先例といわれるコンパス社事件に関する控訴院判決 (Compass Contract Services UK Ltd (V.19053 & [2006] EWCA Civ 730)⁴¹⁾を分析する。

✓ 35) *Id.* at para. 4.1.

36) *Id.* at para. 4.2.

37) 現行版 HMRC, *Reference: Notice 709/1* (November 2011) at para. 4.3 において、熱い状態で販売された場合に標準税率が適用されるものの例として挙げられているものは、旧版で挙げられているものとほぼ変わりが無い。旧版の該当箇所については、谷野・前掲 (4)「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」50 頁を参照。

38) 旧版では焼きたて (freshly baked) とされている。谷野・前掲注 (4)「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」51 頁参照。

39) *See Notice* at para. 4.4. 旧版では、「食料品をまだ温かい (warm) うちに販売したとしても、たまたま焼きたてであったり熱い (hot) うちに食べるためのものでないときは、ゼロ税率となる。」(谷野・前掲注 (4)「ケータリングとテイクアウェイ食品に関する告示」51 頁) とされていたが、このことは現行版でもかわらない。

40) イギリスの租税争訟手続については、石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第 16 巻 1 号 (通巻第 33 号) (2009 年) 81-204 頁が大変詳しく参考になる。石村教授によると、「2009 年 4 月 1 日以降の租税争訟ルートは、次のとおりである。①課税庁・HMRC の処分などに不満な納税者は、HMRC の内部審理 [異議申立] 制度を通じて紛争の解決をはかることができる。②また、直接、第一段階審判所租税部に対して処分等の審査請求を行うことができる。③さらに、第一段階審判所の裁決・decisions の不満な場合には、争点によっては、上級審判所金融租税部に対して再審査請求ができる。④上級審判所の裁決・decision に不満な場合には、司法裁判所へ提訴できる。」(同 (115) 90 頁)。

41) 第一段階審判所の裁決においても、Compass 事件の判決が先例であると参照されている。*See Value Catering Ltd & Ors Revenue & Customs [2011] UKFTT 329 (TC)* (18 May 2011) at para. 33.

1 コンパス社事件の概要

本事件は、ロンドンのシェパーズブッシュにあるBBCテレビジョン・センター（BBC Television Centre）において食料品を供給するコンパス社というケータリング業者に関するものであった。この広大な敷地には、多くの建物が点在している。そのエリアの重要性から、アクセスは制限されていた。当時の課税庁⁴²⁾の方針は、そのアクセスが制限されたエリア全体が、1994年付加価値税法（VATA 1994）の付表8パートⅡグループ1「食料品」の注3の「その場所（premises）」と考えるものであった⁴³⁾。

コンパス社は不動産に関するパートナーシップにより、その敷地における約14のケータリング・ユニット（レストラン、食堂、小売アウトレット、ティーを販売するバーなど多岐にわたる）に提供するという契約を締結していた。争われたのは、冷たい食料品（例えば、小売ユニットやティーを販売するバーなどから販売されたサンドイッチ、サラダ、ビスケット）の取扱いについてである。

コンパス社は、「その場所」とは、小売アウトレットそのものと解されるべきで、広大なBBCの敷地と解されてはならない、したがって、小売ユニットから販売された冷たい食料品のテイクアウェイには、ゼロ税率が適用されるべきであると主張した。これに対して、課税庁は、「その場所」とは、BBCテレビジョン・センターの敷地全体であると考え、販売された冷たいテイクアウェイ食料品には、標準税率が適用されるべきであると主張した⁴⁴⁾。

審判所は、その場所とは、コンパス社が管理していたユニットに限られるとして、同社の主張を受け入れた。審判所の判断には、その場所の定義および、当該ユニットを使用する権利についての議論が含まれる⁴⁵⁾。その後、この審判所の判断を、控訴院（Court of Appeal）も次のように支持した。

2 控訴院の判決（Compass Contract Services UK Ltd (V.19053 & [2006] EWCA Civ 730)

(1) 基本的な事柄に関する確認

控訴院は、事案を検討するにあたり、付加価値税に関する基本的な事柄について、以下のよう

42) コンパス事件に関する争訟は、HMRCの発足以前に遡るため、本稿Ⅲにおいては、「HMRC」ではなく、「課税庁」と表現している。HMRC発足の経緯については、鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」国立国会図書館調査及び立法考査局レファレンス57巻7号（2007年）63-86頁を参照。「HMRCは、2005年4月、主に関税・付加価値税・個別間接税を徴収する関税庁と、主に所得税・法人税等の直接税を徴収する歳入庁が統合して、発足した」機関である（同70頁）。

43) HMRC, VFOOD4560 - Excepted items: catering: premises: premises tribunals [hereinafter cited as “Manual”].

44) *ibid.*

45) *ibid.*

① 食料品の供給に関する区別

控訴院は、まず、食料品の供給に関し、1994年付加価値税法（VATA 1994）において重要な区別があるとした⁴⁶⁾。

第一の区別は、食料品が供給された状態に関するものである。熱い食料品（例えばフィッシュ・アンド・チップス）と冷たい食料品（例えばサンドイッチ）との間に区別が設けられている。

第二の区別は、供給した食料品が消費されるその場所（premises）に関するものである。その場所（例えば、レストラン、カフェ、サンドイッチ・バー）で消費されるための食料品の供給と、その他（事務所、公園、自宅）での消費のための食料品の供給との間に区別が設けられている。

② 税率

控訴院は、次に、税率に関して、二つの一般的な原則と例外について確認している⁴⁷⁾。

一般的な原則は、熱い食料品の供給には、標準税率が適用されることである。このことは、供給された熱い食料品が、その場所で消費されるか、それともその他の場所で消費されるのかを問わない。

第二の原則は、人間が消費する食料品の供給については、ゼロ税率が適用されるということである。しかし、ゼロ税率の例外もある。ゼロ税率の例外とは、「ケータリングの過程」における食料品の供給である。

本事案では、コンパス社が、BBC テレビジョン・センターの食料品のアウトレットから顧客に対して行ったサンドイッチの供給が、「ケータリングの過程」におけるものに該当するかが争点となった。

③ 付表8注(3)の重要性

控訴院は、続いて、1994年付加価値税法の付表8注(3)の重要性についても、次のように指摘した。

まず、注(3)は、その場所での消費のために向けられた食料品の供給と、熱い食料品の供給の取扱いを異にしている。1994年付加価値税法96条(9)は、付表8は、同付表の注に則って解釈されるべきであると規定している⁴⁸⁾。

次に、注3によれば、「ケータリングの過程」における供給には、(a) 供給されたその場所での消費に向けられた供給が含まれる。本事案は、基本的に、BBC テレビジョン・センターで勤務する人や、センターへの訪問者が消費するサンドイッチの供給に関するものである。し

46) See *Compass Contract Services UK Ltd* [2006] EWCA Civ 730 at para. 4.

47) *Id.* at para. 5.

48) *Id.* at para. 6.

かし、供給がなされたコンパス社の小売アウトレットという BBC テレビジョン・センター内の特定のエリアにおいてのものではない⁴⁹⁾。

さらに、注3は、特に熱い食料品の供給についても取り扱うものであり、そのことは、この事案に間接的に関連するとし、供給されたその場所からはなれたところで消費するための熱い食料品の供給は、「ケータリングの過程」における供給に該当する（注（3）（b）を参照している）。この注により、熱い食料品は、供給されたその場所において消費されるためのものであっても、その場所からはなれたところで消費されるものであっても、標準税率が適用されることになる⁵⁰⁾。

④ 付加価値税に関する議論

控訴院は、付加価値税について、以下のように述べている。

一般的に、ゼロ税率は、人間が消費する食料品の供給に適用される⁵¹⁾。食料品の供給に対するゼロ税率の例外も存在する。この例外的な供給には二種類ある。第一は、食料品の本質または状態に関するものであり、第二は、供給の本質に関するものである。本事案は、第二の種類に関するものであり、「ケータリングの過程」における供給に関するものであった。控訴院は、いかなる状況において、コンパス社による BBC テレビジョン・センター内の顧客に対するサンドイッチの供給が、「ケータリングの過程」におけるものといえるのか⁵²⁾、と問題を提起したのである。

まず、控訴院は、法律における定義は、根拠に乏しいとした。議会は、「ケータリング」の定義を用意していないとし、その理由としては、おそらくその必要がなかったからであろう、とした。次に、「ケータリング」とは普通の単語であるとし、ほとんどの場合において、ほとんどの人は、何がケータリングで何がケータリングではないかということ、そして「ケータリングの過程」においてなされた場合について理解している、と述べた。また、審判所や裁判所といった機関に法律の解釈についての責任を負わせることにより、それらの機関が最善を尽くして、「ケータリングの過程」の判断について、プラグマティックに、個別の事案ごとに、合理的に一貫したアプローチするであろう、と議会が考えたと推測するのは合理的である⁵³⁾、と述べた。

続いて、控訴院は、審判所、納税者および課税庁は、ゼロ税率に関する一般原則への例外に該当する事柄について、法律において一定の指針を付与されており、その指針とは注（3）に

49) *Id.* at para. 7.

50) *Id.* at para. 8.

51) *Id.* at para. 15.

52) *Id.* at para. 16.

53) *Id.* at para. 17.

含まれている、とした。注(3)は、「ケータリングの過程」に含まれるものについて示しているが、「含む」とされたものは、網羅的な定義ではなく、一般概念を説明するためのものにすぎない、とした。但し、説明のための例示によって、表現の一般的に受け入れられている意味を制限または、拡大する影響があるかもしれない⁵⁴⁾、とも述べた。

控訴院は、注は二つの部分に分けることができるとし、それぞれについて以下のように説明した。

最初の(a)の部分は、供給された食料品が消費される場所に関するものにすぎない。供給がなされたその場所と供給された食料品が消費される場所が同じであれば、当然ながら、当該食料品の供給は、「ケータリングの過程」における供給であると扱われる。これは、レストランまたはカフェにおける調理された食料品の供給という標準的な事案に向けられている。ケータリングは、その場所においてなされ、食料品の供給は、その過程においてなされる。このことは、その場所において消費されるべき食料品の供給が熱いものでも冷たいものであっても当てはまる⁵⁵⁾。

注の第二の部分である注3(b)は、熱い食料品という供給の本質にかかわるものである。熱い食料品の供給は、「ケータリングの過程」における食料品の供給であるとして、常に標準税率が適用される。このことも当然である。これは、熱い調理されたテイクアウェイや、顧客がケータリング業者のその場所ではなく、自宅その他の場所で消費すべき持ち帰りの食料品に向けられている。熱い食料品の供給は、供給者のその場所での消費のためであるかどうかにかかわらず、「ケータリングの過程」における供給となる⁵⁶⁾。

サンドイッチの供給も、供給されたその場所で消費されることになっている場合は、ケータリングの過程における食料品の供給として扱われる。供給されたサンドイッチが、その場所から離れたところで消費される場合は、「ケータリングの過程」における供給にはあらず、ゼロ税率が適用される⁵⁷⁾、とした。

控訴院は、付表8の注は、課税庁よりもむしろコンパス社にとって有利なものであるが、コンパス社は、注は「ケータリングの過程」という表現を網羅的に定義するものではないということのを正しく受け止めている、とした。注(3)において明確にカバーされていない場合でも、「ケータリングの過程」における供給がありうるということについて共通の認識はある。問題は、注(3)でカバーされない食料品の供給が、標準税率が適用される「ケータリングの過程」における供給と判断するための適切なアプローチはどのようなものかということである⁵⁸⁾。

54) *Id.* at para. 18.

55) *Id.* at para. 19.

56) *Id.* at para. 20.

57) *Id.* at para. 21.

58) *Id.* at para. 22.

この問題を検討するにあたっては、注で特定されている供給と消費の場所や供給された食料品が熱いか冷たいかといった限られた状況のみならず、食料品の供給を取り巻くすべての状況を検討することが必要である。本事案において、課税庁は繰り返し、取り巻く状況のなかには、BBC テレビジョン・センターその他の BBC 関連施設における BBC へのケータリングサービス供給のためのすべての外注契約を含むと強調していた。コンパス社は、テレビジョン・センター内の様々な食料品アウトレットから BBC に対してケータリングサービスを提供した。そして、従業員や BBC テレビジョン・センターへの訪問者への食料品の供給は、ケータリングサービス契約に則ったものである⁵⁹⁾、と述べた。

(2) 重要論点に関する控訴院の判断

① 「ケータリングの過程」に関する判断

控訴院は、「ケータリングの過程」における食料品の供給かどうかを考える際に、以下の点が重要であると述べた。

供給が「ケータリングの過程」におけるものかどうかを考える際には、食料品の供給を取り巻く状況について、考慮しなければならない。「ケータリングの過程」という表現は、当該供給が、一般的に、より広い活動の一部であるかまたはそれに関連する必要があることを示すものである。その活動においては、食料品の供給に追加的な要素（通常は、食料品を買って消費するという経験に何かを加えるようなサービスまたはその他の設備）が伴わなければならない。考慮されるべき状況のなかには、食料品の供給が、例えば、結婚披露宴、慈善募金イベント、スポーツイベントなどの組織的な活動、イベント、出来事においてなされたかどうかが含まれる。また、供給された食料品を消費することを補完するための設備の提供がなされたかどうかも含められる（例えば、供給されたその場所において食料品を食べることは、注で示されている「ケータリングの過程」における事実である）⁶⁰⁾。

② 「その場所」に関する控訴院の判断

「その場所」に関して、控訴院は、以下のように結論づけた。

注 3 (a) に関し問題となるのは、コンパス社が小売の顧客に対して供給したサンドイッチが、「ケータリングの過程」におけるものにあたるかどうかである。この事案について、課税庁は、食料品の供給は、供給されたその場所での消費に向けられたものであると主張した⁶¹⁾。

審判所は、法律を検討した上で、現実には、コンパス社は、ユニットに限られていたとし、コンパス社は、テレビジョン・センター全体から供給を行ったという課税庁の議論は、事実を

59) *Id.* at para. 23.

60) *Id.* at para. 39 (4).

61) *Id.* at para. 52.

反映するものではない（裁決パラグラフ 108）とした。コンパス社は、その使用するユニットを管理するが、テレビジョン・センターのその他の部分については管理していない。2つのユニットの近くのテーブルと椅子も管理していない。実際には、ユニットはコンパス社に任され、BBC 等の干渉なく、自ら維持し、掃除していた。コンパス社が、利益の出ないときにも開店し続ける際に、賃借料を支払っておらず、また BBC からの支払の有無は、審判所にとっては、重要ではなかった⁶²⁾。

課税庁は、BBC テレビジョン・センターの残りの部分とは離れた小売のユニットがその場所を構成し、コンパス社の供給はその場所における消費のために向けられたものではなかったという審判所の結論は誤っている、したがって、法律の瑕疵があると主張した。課税庁は、第 6 次指令 28 条（Article 28 of the Six Directive）を根拠に、消費者の視点が重要な要素であると述べた。消費者は、BBC テレビジョン・センターの小売ユニットが BBC テレビジョン・センターと別のものと考えたことはないであろう、というのである。課税庁はまた、コンパス社のケータリングサービスを提供するという契約上の義務は、特定の場所に拘束されるものではないという事実にも依拠した⁶³⁾。

しかし、控訴院としては、審判所が証拠に基づいて、当該事案が注（3）（a）に当てはまらなと結論付けることは、可能であったと考える。なぜなら、当該サンドイッチは、BBC テレビジョン・センターを構成する場所とは離れた場所での小売ユニットで供給されていたと考えられるからである。したがって、サンドイッチは、供給されたその場所での消費に向けられたものではなかった⁶⁴⁾、と述べた。

控訴院は続けて、実際にはコンパス社が小売の顧客に対して供給したサンドイッチは、より広い敷地に点在する 6 つのアウトレットになされたものである、と述べた。コンパス社の管理が及ぶとともに顧客がアクセスしうる小売ユニットの地理的な状況と物理的な範囲は、十分に特定され、別の場所と認識される。その場所で、食料品の供給は、コンパス社の顧客に対してなされており、注（3）（a）の範囲に入る。コンパス社のユニットにおいて食料品は消費されおらず、供給がなされた場所であるにすぎない。したがって、コンパス社が供給したサンドイッチは、供給されたその場所での消費に向けられたものではない⁶⁵⁾。

（3）判例を受けた課税庁の取扱いの変更

上記の控訴院の判断を受け、課税庁は、「その場所」について、小売業者により使用または管理され、顧客が購入した食料品を消費するために特別に提供されたエリアのことをいう、と

62) *Id.* at para. 53.

63) *Id.* at para. 54.

64) *Id.* at para. 55.

65) *Id.* at para. 56.

する定義を採用した⁶⁶⁾。

IV 改正案が修正されるまで

以上が、イギリスの付加価値税制における複数税率の概要、HMRCによるケータリングとテイクアウェイの取扱いおよびケータリングに関する裁判所の先例である。ところが、2012年3月21日、同国のオズボーン財務大臣は、2012年度予算においていくつかの税制を改正すると発表した。これに対応して、付加価値税についても、「変則性を正して、抜け道を塞ぐ」⁶⁷⁾ため、多岐にわたる改正が提案されたが⁶⁸⁾、そのなかでとりわけ注目を集めたのが、熱いテイクアウェイ食料品の取扱いであった⁶⁹⁾。この改正案は、業界関係者や市民からの強い反発を受け、修正を余儀なくされる。改正案の提示に至るまでの過程における業界関係者の主張には、イギリス国内の独特の事情を反映する興味深いものがあるので、諮問手続の詳細な検討に入る前に、改正案が修正されるまでの経過について触れておこう。

イギリスにおいては、ほとんどの食料品に対する付加価値税はゼロ税率が適用されるが、熱いテイクアウェイ食料品で熱いまま消費されるものには標準税率が適用されている。これに対して、焼きたてで熱い食料品であっても、そのまま冷めていくものについてはゼロ税率が課されている。この結果、熱いテイクアウェイ食料品については、極めて類似の商品でも異なる税率が課されているという指摘がなされていた。

改正案では、付加価値税は、一定の熱いテイクアウェイ食料品（例えば、フィッシュ・アンド・チップス）には標準税率で課せられているものの、その他のほとんどのものにゼロ税率が適用されているという変則性を正すために、周囲の気温を上回る温度で販売されるテイクアウェイ食料品については（焼きたてのパンを除き）、標準税率で課税するとされた⁷⁰⁾。HMRCは、2012年度予算発表と同日の2012年3月21日付で、改正案に関する諮問文書を発表した⁷¹⁾。

この改正案に賛同する向きもあった。例えば、約8500のフィッシュ・アンド・チップスの売店の連盟（National Federation of Fish Friers）は、今回の改正案を市場における公平な競争の実現に資するものとして歓迎した。同連盟の主張は、概ね以下のとおりである。

「スーパーマーケットや製パン業界は、熱い食料品の販売についてVATの負担を免れており、これらの業界は、ファーストフード（fast-food）の直売店に対して、不公平な競争上の利益を得ている、イギリスのフィッシュ・アンド・チップスの販売店は、その販売するすべての熱い

66) See HMRC, *Manual*.

67) Treasury, *Budget 2012* [hereinafter cited as "*Budget*"] at para. 2.179.

68) *Id.* at para. 2.179–2.195.

69) *Id.* at para. 1.202.

70) <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/osborne-blows-hot-and-cold-on-pasty-tax-7794169.html>.

71) See *Budget* at para. 2.179.

食料品(チキンやパイを含む)について付加価値税を20%負担させられているのに対して、スーパーマーケットは、熱いチキン、フライドポテト、パイ、パステイを販売しても、VATを負担していない。HMRCは、スーパーマーケットが販売するそれらの商品に標準税率を適用しないのは、それらの商品は調理されたばかりであるから、とするが、フィッシュ・アンド・チップスの販売店の商品も調理されたばかりで同様である。したがって、異なる取扱いをすることは不公平である。また、スーパーマーケットは市場においてすでに支配的な地位を占めており、政府からの援助を必要としない」と⁷²⁾。

しかし、このように改正案に賛同するのは少数派にすぎず、周囲の気温の上下で課税の有無が決まるのであれば、季節によって課税の有無が異なるなどの批判が出た⁷³⁾。ダウニング街⁷⁴⁾で、イギリス最大の製パンチェーンのグレッグス(Greggs)社とパン職人協会(National Association of Master Bakers)が企画して、デモも行われた⁷⁵⁾。とりわけ、改正案が、イングランドのコーンウォール地方の名物である熱いコーニッシュ・パステイに標準税率で課税するとしたことに批判が集中した。コーニッシュ・パステイのテイクアウトは、西部地方の休暇に欠かせないものである。また、錫鉱業に起源を有する食べ物であり、多くの労働者にとって、主要な食事である⁷⁶⁾。コーンウォール地方の50以上のパステイ・メーカーで構成されるコーニッシュ・パステイ協会(Cornish Pasty Association)は、改正案に強く抗議した。その主張は概ね以下のとおりである。

「食品産業はコーンウォール地方の基幹産業であり、とりわけコーニッシュ・パステイ産業はコーンウォール地方の経済において、多くの雇用を提供している。したがって、政府の改正案はコーンウォール地方の経済に大きな影響を与えるであろう。協会の小売業者はその規模の大小にかかわらず、付加価値税の20%を商品価格に転嫁することはできないとしている。我々は長年にわたり食品産業をととしてコーンウォール地方の経済を促進する努力を続けてきたが、政府の改正案は逆効果と考える。今回の改正案はその実質的な意義について熟慮されたものとはいえないし、財務省の発表前に、食品業界の分野の代表との議論の機会がなかったことに落胆している。」と⁷⁷⁾。

このような経緯から、イギリス政府は、これら産業界や消費者の主張を容れて、当初提案した改正案の修正を余儀なくされた。2012年3月の2012年度予算発表を嫌気し、グレッグス社

72) <http://www.federationoffishfriers.co.uk/pages/have-your-say--329.htm>. <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/david-cameron-defends-pasty-tax-7594496.html>.

73) <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/david-cameron-defends-pasty-tax-7594496.html>.

74) ダウニング街10番地は首相官邸、隣の11番地は財務大臣官邸である。

75) <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/bakers-protest-against-pasty-tax-at-downing-street-7681083.html>.

76) <http://www.independent.co.uk/news/uk/home-news/campaign-launched-over-pasty-tax-7583443.html>.

77) See Cornish Pasty Association, *Pasty Producers Urge Treasury Rethink* (Issue date: 4th April 2012) <http://www.cornishpastyassociation.co.uk/news15.html>.

の株式は15%下落したが⁷⁸⁾、政府が改正案を修正したことを受けて、同社の株価は5月29日、8%上昇した⁷⁹⁾。

当初の改正案が修正されたことにより、熱いまま保管されたパイやパステイについては20%税率が課されるが、オープンで焼きあがった後まだ温かいものについてはゼロ税率を適用することになった。当初の改正案では、嗜好食品 (savoury food)⁸⁰⁾ については、その温度が周囲の気温まで下がるまでは標準税率を課されることとなっていた⁸¹⁾。しかし、諮問の結果、当初の改正案が見直され、熱い状態で保管された食料品または熱いまま販売された食品については通常どおり標準税率を課すが、自然に冷めることが予定されている食料品については、標準税率は課さないとされた⁸²⁾。

V 付加価値税に関する諮問手続

上記のような経過で、当初の改正案は修正されたが、以下では、当該改正に向けて HMRC が実施した諮問手続の経緯、改正案、利害関係者からの回答および HMRC の回答の内容を検討し、ケータリングに関する重要論点について考察する。

1 概要

(1) 経緯

イギリス政府は、2012 年度予算 (Budget 2012) において、VAT の変則性に対処し、不確実性を低減し、事業者と HMRC が負担している費用を軽減するとともに、歳入を増やすため、いくつかの方法を導入すると宣言した⁸³⁾。対応する改正案に対応して、HMRC は「付加価値税 (VAT) : ボーダーラインの変則性への取組み (VAT: Addressing Borderline Anomalies)」と題する文書を発表し⁸⁴⁾、諮問手続を行った。この諮問の期間については、当初は2012年3月21日から2012年5月4日の間とされていたが⁸⁵⁾、実際には同年5月18日まで延長されたよう

78) <http://www.dailymail.co.uk/news/article-2151287/Pasty-tax-U-turn-ends-threat-50p-VAT-increase-long-eat-Greggs-dont-mind-lukewarm-one.html>.

79) <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/greggs-the-bakers-hails-government-pasty-tax-uturn-7799848.html>.

80) 谷野氏の訳を参考にさせていただいた。例えば、谷野・前掲注(4)「食品の付加価値税に関する告示」11頁で、「嗜好食品 (savoury food)」とされている。

81) <http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/greggs-the-bakers-hails-government-pasty-tax-uturn-7799848.html>.

82) See Letter from David Gauke MP of the HM Treasury to Andrew Tyrie MP Chairman of the Treasury Select Committee (28 May 2012).

83) See HMRC, VAT: Addressing borderline anomalies Summary of Responses (28 June 2012) [hereinafter cited as "Summary of Responses"] at para. 1.4.

84) HMRC, VAT: Addressing borderline anomalies Consultation document (Publication date: 21 March 2012, Closing date for comments: 4 May 2012) [hereinafter cited as "Consultation document"].

である⁸⁶⁾。

諮問の内容は、ケータリング供給、スポーツ栄養ドリンク、美容院の椅子のレンタル、休日用の移動住宅 (holiday caravans) 等、多岐にわたる事柄の取扱いの改正案に関するコメントを募集するものであった。HMRC は、対象となる商品の製造および小売、対象となるサービスの提供を行う事業者等からのコメントを歓迎するとした。また、改正により影響を受ける消費者および専門家からの意見も歓迎するとした。コメントの提出は、郵送でも電子メールでも可能とされた。HMRC は回答を参照した上で、改正案を修正し、2012 年夏に修正案を議会に提出するとされた⁸⁷⁾。変更について、2012 年 10 月 1 日の施行をめざすとされた⁸⁸⁾。

諮問文書における質問に対しては、利害関係者⁸⁹⁾ や市民から、約 1500 件の回答が寄せられた⁹⁰⁾。HMRC は 2012 年 6 月 28 日、この諮問に対して寄せられた回答のまとめを発表した⁹¹⁾。回答者の多くは、提案された変更により影響を受ける事業者、個人、慈善団体であった。また、税の関連団体、代表団、代理人等も、回答していた。HMRC は、これらの利害関係者からの回答を再検討するとともに、事業者、代表グループ、専門家のグループとの会合にて、意見を聴取した⁹²⁾。

諮問は、改正案および分析についての技術的なもので、これらの手段を推進すべきかどうかというものではなかった。しかし、諮問文書で改正案について特定の質問をすることによって、回答を促そうとしたにもかかわらず、これらの質問に答えたのはごく少数にとどまった。多くの回答が、手段の影響とその賛否に関するものであった⁹³⁾。さらに、付加価値税に関する他の変則性についても検討すべきであるとの回答もいくつかあった⁹⁴⁾。

これらの利害関係者からの回答を受け、イギリス政府は当初の改正案に一定の修正を行った。VAT 規則の変更は、新しい付表を財政法案 (Finance Bill) の報告審議過程 (Report Stage) で導入して制定することとなった⁹⁵⁾。

✓ 85) *Id.* at page 2.

86) *See Summary of Responses* at para. 1.9.

87) *See Consultation document* at page 2.

88) *Id.* at para. 8.

89) 諮問に回答した利害関係者のリストについては、*See Summary of Responses* at annex A.

90) *Id.* at para. 1.9.

91) *Id.*

92) *Id.* at para. 1.9.

93) *Id.* at para. 1.10.

94) *Id.* at para. 1.11.

95) The Exchequer Secretary to the Treasury (David Gauke), *Written Ministerial Statement, VAT: Addressing Borderline Anomalies* (28 June 2012).

(2) 諮問手続におけるケータリングに関する改正案

上記 HMRC の諮問手続において、ケータリングに関する当初の改正案は、「熱いテイクアウェイ食料品（hot takeaway food）」の定義を明確にする。すなわちすべての食料品（food には飲料も含むとされている）が、消費者に提供された時点で周囲の気温を上回る場合は、標準税率が適用されるとするものであった（但し、焼きたてパンは除く）。また、改正案は「その場所」の定義も明らかにし、供給されたその場所での消費のために販売されたすべての食料品とその場所に隣接するエリアまたは他の小売業者と共用のエリアでの消費のために販売されたすべての食料品は、標準税率が適用されることを確認した⁹⁶⁾。諮問手続では、「熱いテイクアウェイ食料品」、「その場所」および改正案の影響についての4つの質問がなされた。

これら4つの HMRC の質問に対しては、218 件の回答が寄せられた。110 件は個人からのもので、ほとんどが、冷めていくコーニッシュ・パステイを付加価値税の課税の対象に加えることに反対するロビー活動をしている者からである。64 件の回答は、パン屋、スーパーマーケット、魚を揚げる業者、その他のケータリング業者等の事業者からであった。11 件が貿易組織、23 件が専門団体、10 件はその他からのものであった⁹⁷⁾。

上述のように、この諮問手続では付加価値税について多岐にわたる論点が議論されたが、本稿では、修正案が作成されるまでの立法過程にも留意しながら、ケータリングの意義に関する二つの重要論点についての議論を検討する。第一は、熱いテイクアウェイ食料品に関するもの、第二は、その場所に関するものである。以下、それぞれの HMRC の質問について、諮問における HMRC の説明、質問に対する利害関係者の回答および HMRC の回答について整理する。

2 熱いテイクアウェイ食料品に関する議論

(1) 従来の取扱い

熱いテイクアウェイ食料品に対する従来の取扱いは、ケータリングの過程における食料品の供給には標準税率を適用するということである。このなかには、周辺の気温以上での温度で消費することを可能ならしめる目的で加熱された熱いテイクアウェイ食料品（そして消費者に提供された時点でその温度以上であるもの）が含まれる⁹⁸⁾。

改正前の条文は、1994 年付加価値税法（VATA 1994）の付表（Schedule）8 のグループ 1（a）は、「ケータリングの過程における供給」に課税し、注（note）3（b）は、このなかに以下の熱い食料品が含まれることを確認している。その熱い食料品とは、食料品の全体または一部が、（i）周辺の気温以上の温度で消費されることを可能ならしめる目的で加熱され、さらに（ii）顧客に提供された時点でその温度以上であるものをいう、とされる。

96) See Consultation document at para. 12.

97) See Summary of Responses at para. 2.1.1.

98) See Consultation document at para. 13.

(2) 改正案の詳細

HMRC は、熱いテイクアウェイ食料品の規定について改正が必要とされる理由について、概ね以下のように述べた。

熱いテイクアウェイ食料品（標準税率が適用される）と冷たいテイクアウェイ（ゼロ税率が適用される）の区別については、長年にわたり争訟の対象となっていた。小売業者のなかには、食料品を加熱する目的はその見栄えを改善するため、または、健康と安全に関する規則を遵守するためであって、熱いまま消費されることを可能とするものではないと主張する者も存在する。これらの争訟は、それぞれの事案の事実に基づいて判断されてきた。結果として、この分野における VAT 規則は不明確となり、争訟の場に持ち込まれやすくなった。そして、類似の商品であっても、異なる税の取扱いを受けるようになっている。多くの小売業者やテイクアウェイ食料品のアウトレットが、ホットチキン、ホットパイ、トーストサンドイッチに関して VAT を負担しているのに対して、一部の小売業者や製パンチェーンについては、類似の商品にゼロ税率が課されるという不均衡が生じている⁹⁹⁾、と。

このような状況を勘案して、HMRC が提案した改正案における変更の範囲は、以下のとおりである。

改正案は、顧客に提供された時点で、その温度が周辺の気温以上のすべての食料品について、付加価値税を標準税率で適用するとした（但し、焼きたてパンは除く）。このように変更することによって、この分野における規則を明確にし、すべての熱いテイクアウェイ食料品に一貫した課税が確保できるとした。棚に置かれたまま冷めていく焼きたてパンについては、引き続きゼロ税率を適用するとされた。「パン」については指針で定義することになろうが、一斤、ロール、バケット等が含まれるであろう、とした。HMRC は、この改正案により影響を受ける商品の例として、顧客に提供された時点で、周辺の気温以上の温度で提供されたロティサリー・チキン（rotisserie chicken、鶏をまるごとあぶり焼きしたもの）、パイ、パスティ、トーストサンドイッチを挙げている¹⁰⁰⁾。

HMRC が提案した改正案は、新しい注（note）3B で、熱い食料品を以下のように定義するものであった。

「注 3（b）の『熱い食料品』とは、顧客に提供された時点で、全体または一部が、周辺の気温以上の温度の食料品を意味する。但し、焼きたてパンを除く。」¹⁰¹⁾

(3) 熱いテイクアウェイ食料品に関する HMRC の質問と利害関係者からの回答

HMRC の質問は、「改正案は、すべての熱いテイクアウェイ食料品が一貫して、付加価値税

99) *Id.* at para. 14.

100) *Id.* at para. 15.

101) *ibid.*

の標準税率で課税されることを確保するという目的を達成するものであるか。そうでないとするれば、その理由はなにか、さらにどのような変更が必要か¹⁰²⁾」というものであった。

この質問への利害関係者からの回答の多くが、現行の規則から矛盾が生じていることについて理解を示していた。一部の事業者（主に、すでに熱い食料品について付加価値税を負担しているフィッシュ・アンド・チップス店）は、改正案を支持していた。しかし、ほとんどの回答は、原則として、冷めていく食料品と他のパン製品に課税することについて反対していた。また、個人からの回答は、コーニッシュ・パスティへの課税について、強く反対していた¹⁰³⁾。

事業者等からの主張で一貫していたのは、自然に冷めていく食料品について、「周囲の気温のテスト（ambient temperature test）」を行うことは困難であり、HMRC もこれを監視することは難しいであろうということであった。これらのコメントは、主に、そのようなテストの実施を余儀なくされる者から主張された¹⁰⁴⁾。

HMRC が提案したテストでは、事業者は、食料品の全部または一部が、周囲の気温以上の温度で提供されたかどうかについて判断しなければならなかった。「周囲の気温」という概念は現行法規において存在するものの、多くの事業者が、食料品が周囲の温度を上回るかどうかについてテストするのは困難であると指摘した。このことは季節によっても、地理的な場所によっても異なると主張したのである¹⁰⁵⁾。

事業者はさらに、一部の事案では（例えば食料品が冷めていく過程で、一部が熱い、または内部が熱いという場合）、顧客に食料品が提供された時点での温度を厳密に調べない限り、食料品の温度が周囲の気温を上回っているかどうかについて店員が正確に判断するのは困難であると主張した。事業者は、HMRC が提示した簡素化計画（simplification schemes）（サンプリングをベースとするものを含む）が問題を解決するとも考えていない¹⁰⁶⁾。

目的を達成するために、代替的なアプローチを提案する回答もあった。例えば、熱い食料品の定義を、積極的に熱いまま維持されているもの、または、食品衛生規制（Food Hygiene Regulations）における高温保存要件（hot holding requirement）に則ったものにしてはどうかというものである¹⁰⁷⁾。

（4）利害関係者からの回答に対する HMRC の回答

HMRC の質問に対する利害関係者からの回答を受けて、イギリス政府は2012年5月28日、「熱い食料品」を定義するためのテストの修正案を提示した。修正されたテスト基準は、諮問にお

102) *ibid.*

103) *See Summary of Responses* at para. 2.1.2.

104) *Id.* at para. 2.1.3.

105) *Id.* at para. 2.1.4.

106) *Id.* at para. 2.1.5.

107) *Id.* at para. 2.1.6.

いて生じていた懸念に対応すると同時に、現行の規則から生じる矛盾に対応するものであり、著しい追加的な負担を課すものではないとされた。新しいテストにおいても、自然に冷めていく食料品（例えば、コーニッシュ・パスティやソーセージ・ロール）に対する税率はゼロ税率でありつづける、とされた¹⁰⁸⁾。

修正案においても、HMRCは、周辺の気温を上回る温度で消費を可能ならしめるために、熱い状態で提供された食料品について標準税率で課税するという既存のテストを維持するとした。その上で、HMRCは、いくつかの客観的なテストを追加し、長年にわたる判例法（case law）の結果、生じた変則性を阻止したい¹⁰⁹⁾、とした。

HMRCは、修正案により、以下の熱い食料品について、付加価値税が標準税率で課されることになるとした¹¹⁰⁾。

- ・ 熱いまま食べられるようにする目的で提供されたもの（これが既存の基準である）。
- ・ 注文を受けて、調理され、加熱され、再加熱されたもの。例えば、トーストサンドイッチ。
- ・ 熱いまま保温されるか、または自然に冷めるというプロセスが遅らされている場合。このなかには、事業者が、食料品を熱いキャビネット、ホット・プレート、ヒートランプ等で保温する場合が含まれる。または加熱して、冷めるのを遅らせる場合（棚のなかで自然に冷めていくコーニッシュ・パスティ、ソーセージ・ロールにはゼロ税率が適用される。しかし熱いキャビネット内で保温される場合は標準税率で課税される）。
- ・ 保温パッケージ、または熱い食料品のための特別なパッケージで提供される場合、そのようなパッケージを使っていることが、食料品が熱いまま保温されているという明確な指標である（例えば、アルミ箔が張られたテイクアウェイのパッケージ）。
- ・ 熱いまま供給されることを示す方法で、広告、販売、促進されていること。

HMRCは、修正案のアプローチは、1980年代から実施されている事業者にもよく理解されている現行の基準を基礎とするものである、とする。現行の基準を維持することで、現在、標準税率が適用されている熱い食料品が課税対象から外れることがないようにしている。HMRCはさらに、新たな追加テストは、事業者が実施するにあたって客観的で、簡単な方法であり、事業者が、自己の商品の温度をテストするにあたって、最小限の条件にとどめている¹¹¹⁾、と述べている。

108) *Id.* at para. 2.1.7.

109) *Id.* at para. 2.1.8.

110) *Id.* at para. 2.1.9.

111) *Id.* at para. 2.1.10.

3 「その場所 (premises)」に関する議論

(1) 従来の取扱い

ケータリングの過程における食料品の供給には、標準税率が適用される。このなかには、供給されたその場所において消費されるための食料品の供給も含まれる。「その場所 (premises)」には、小売業者が販売するところと、食料品の消費のために確保されたその他のエリアも含まれる¹¹²⁾、というのが、従来の取扱いである。

また、改正前の1994年付加価値税法(VATA 1994)の付表(Schedule)8のグループ1(a)は、「ケータリングの過程における供給」に課税するとしており、注(note)3(a)は、このなかに「供給されたその場所において消費するための食料品の供給」が含まれることについて確認していた。

(2) 改正案の詳細

HMRCは、「その場所」に関する規定について改正が必要とされる理由について、概ね以下のように述べた。

ある場所での食料品の消費（標準税率が適用される）と、その場所以外での冷たい食料品の消費（ゼロ税率が適用される）の区別は、長年にわたり、争訟の対象となってきた。ごく最近では、ショッピングセンター内のフードコート（他の小売業者との共用となる場合もある）や、カフェの外に設置されたテーブルと椅子が、小売業者のその場所の一部となりうるかについて、争われた¹¹³⁾、と。

このような状況を勘案して、改正案における変更の範囲は、以下のとおりである。

改正案は、「その場所」に、他の小売業者と共用されるものであっても、食料品の消費のために確保されたすべてのエリアが含まれることを確認するものであった。この改正により影響を受けるエリアには、カフェの外の舗道のテーブルと椅子、ショッピングセンターのフードコート、高速道路のサービスステーション、空港、電車の駅等における類似の共用の食事のための場所が含まれる、とした。また、この改正により影響をうけないエリアの例として、ショッピングセンターにおける休憩用のベンチ、空港の出発ロビーの席等が挙げられていた¹¹⁴⁾。

法律の改正案は、以下のように、注3(a)の「その場所 (premises)」について、別の注3Aに、次のように明確にするものであった。

「(3A) 注(3)について、顧客が食料品を消費するために確保されたエリアは、そのエリアを他の供給者の顧客も使用するかどうかにかかわらず、食料品が供給されるその場所に含まれる¹¹⁵⁾」。

112) See Consultation document at para. 16.

113) Id. at para. 17.

114) Id. at para. 18.

(3) 「その場所」に関する HMRC の質問と利害関係者からの回答

HMRC の質問は、「改正案は、フードコート、カフェの外に設置されたテーブルと椅子、その他類似の食事をするために設けられたエリアが、『その場所』の定義のなかに含まれることを確実にすることができるか。もし否定に解する場合は、その理由は何か、またいかなる変更が必要であるか¹¹⁶⁾」というものであった。

この質問に対しては利害関係者から 14 件の回答が寄せられ、そのほとんどが代理人または専門家団体からのものであった。事業者からの回答は 2 件のみであった¹¹⁷⁾。

回答のほとんどは、改正案によって、フードコート、カフェの外に設置されたテーブルと椅子、その他類似の食事のためのエリアを、「その場所」の定義に含めることができるとしていた。しかし、回答者のなかには、「確保された」のテストが、どのように機能するのか、より広範囲のロケーションが、将来的にこの範疇に含まれてしまうのではないかと懸念していた（この新しい限界に関して争訟の余地が出てくるのではないか）、事業者にとって、どこで食料品が消費されたのかを判断するのは容易ではないとするものもあった¹¹⁸⁾。

(4) 利害関係者からの回答に対する HMRC の回答

HMRC は指摘された点について検討し、結論として、最良のアプローチは、改正案を推進することであるが、事業者や HMRC の職員に対して、新しい規則の適用のありかたについて詳細な指針を用意するとした¹¹⁹⁾。

おわりに

イギリスにおいては、ケータリングに関する判決および裁決の蓄積があり、それらを受けて、HMRC もケータリングの取扱いに関する指針や通知の改訂を続けている。にもかかわらず、現在に至っても、食料品とケータリングの供給の区別を巡って数多くの争訟が生じており、HMRC の判断基準もより複雑化する傾向にある。このことから、両者を区別する明確な基準を設定することが容易ではないことが理解できる。

同国においては、「ケータリングの過程 (in the course of catering)」における食料品の供給、「熱い食料品」の供給および食料品が供給される「その場所 (premises)」に関する判断基準が、ケータリングに該当するかどうかのメルクマールとなる。

✓ 115) *ibid.*

116) *ibid.*

117) *See Summary of Responses* at para. 2.1.14.

118) *Id.* at para. 2.1.15.

119) *Id.* at para. 2.1.16.

「ケータリングの過程」における食料品の供給に関して、控訴院は、その食料品の供給を取り巻く状況について、考慮しなければならないとし、具体的には、食料品の供給が、組織的な活動等においてなされたものであるかを勘案しなければならない、としている。

「熱い食料品」の供給については、諮問手続においても議論された。HMRC は利害関係者からの批判を踏まえて、熱いまま食べられるようにする目的で提供されたものであるという既存の基準に加えて、特別な保温パッケージを使用しているか、熱いまま供給されることを示す方法で、広告、販売、促進されているか等のいくつかのテストを追加するという方針を採用した。

食料品が供給される「その場所」に関して、控訴院は、当該小売業者の管理が及んでいるかどうか注目した。この判断を受け、HMRC は、「その場所」について、小売業者により使用または管理され、顧客が購入した食料品を消費するために特別に提供されたエリアのことをいうという定義を採用している。「その場所」に関しては、諮問手続においても議論され、HMRC は、他の小売業者と共用されるものであっても、食料品の消費のために確保されたすべてのエリアが含まれるという基準を採用する方針を採用した。この基準によると、例えば、ショッピングセンターのフードコート、高速道路のサービスステーション等で、複数の業者の顧客が食事をするために設置されたエリアが含まれることになる。

本稿では、付加価値税制において複数税率を採用する場合に生じうる食料品とケータリングの区別の問題を中心に検討したが、今後は、ケータリング業界における中小事業者に対する課税特例措置¹²⁰⁾のありかた、EU 指令とイギリス国内法との関係¹²¹⁾、等についても検討したい。

120) イギリスにおける中小事業者に対する課税特例措置については、鎌倉治子「諸外国の付加価値税（2008年度版）」国立国会図書館調査及び立法考査局調査資料 2008-3-a（2008年）17-18頁を参照されたい。

121) 天野・前掲書注（16）29頁によると、EU 指令には結果を拘束するという意味での直接効があるが、政策決定において各加盟国に広範な裁量が認められているとのことである。

Issues Concerning Multiple Tax Rates in the UK's Value Added Tax System

Naoko KATAYAMA

Abstract

The purpose of this paper is to study the issues associated with multiple tax rates within the VAT system in the UK. The paper reviews the application of the zero rate to foods for human consumption by focusing on the recent discussion about the distinction between the supply of food and the supply of catering. Such discussion is highly relevant to Japan, since introduction of the multiple rates is one of the possible measures being considered to mitigate regressivity in the case of higher VAT tax rates.